



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

Warszawa, dnia 24 września 2026 r.

Poz. 88

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DTS6.8022.6.2026

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

z dnia 24 września 2026 r.

w zakresie skutków podatkowych transkrypcji aktu małżeństwa obywateli Unii tej samej płci zawartego w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej do polskich akt stanu cywilnego

Na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy skutków podatkowych w prawie krajowym transkrypcji do polskich akt stanu cywilnego aktu małżeństwa, które zostało zawarte przez obywateli Unii tej samej płci w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej (zwanej dalej: UE)²⁾.

Polskie prawo nie dopuszcza obecnie możliwości zawarcia małżeństwa przez osoby tej samej płci. Nie przewiduje ponadto innych form zarejestrowania związków jedнопłciowych. Jednocześnie, większość państw członkowskich UE wprowadziło, w różnej formie, ramy prawne regulujące związki osób tej samej płci³⁾.

Do listopada 2025 r. polskie sądy administracyjne odmawiały transkrypcji aktów małżeństwa, które zostało zawarte w innym państwie członkowskim UE przez osoby tej samej płci, jako szczególnej

¹⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 622, z późn. zm., zwana dalej: Ordynacją podatkową.

²⁾ Niniejsza interpretacja ogólna stanowi wykonanie wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki przywołanego w dalszej części uzasadnienia, tym samym niniejsza interpretacja nie przesądza skutków podatkowych w prawie krajowym transkrypcji do polskich akt stanu cywilnego innych aktów małżeństwa, w tym takich, które zostały zawarte w państwach trzecich.

³⁾ Zgodnie z informacją zawartą na stronie internetowej Unii Europejskiej https://europa.eu/youreurope/citizens/family/couple/marriage/index_pl.htm obecnie 16 państw członkowskich przewiduje możliwość zawierania małżeństw przez pary tej samej płci. Jednocześnie, Polska znajduje się wśród 5 krajów Unii Europejskiej, które nie uznają zarejestrowanych związków partnerskich [za: https://europa.eu/youreurope/citizens/family/couple/registered-partners/index_pl.htm].

formy uznania w Polsce tych związków, przewidzianej w ustawie z dnia 28 listopada 2014 r. – Prawo o aktach stanu cywilnego⁴⁾, powołując się na względy ochrony porządku publicznego Polski⁵⁾. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazywany był pogląd, że o ile art. 18 Konstytucji RP⁶⁾ nie zabrania ustawowego uregulowania związków jednopłciowych, to brak takiej regulacji powoduje, że wpisanie aktu małżeństwa jednopłciowego do polskiego rejestru byłoby nie do pogodzenia z art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁷⁾, stanowiąc rodzaj obejścia obowiązujących w Polsce regulacji dotyczących zawierania małżeństwa.

Sytuacja uległa zmianie wskutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki⁸⁾, wydanego w odpowiedzi na zadane przez Naczelny Sąd Administracyjny pytanie prejudycjalne w sprawie o sygn. akt II OSK 216/21.

TSUE zakwestionował utrwaloną praktykę krajową w ww. zakresie. Wskazał, że:

Artykuł 20 i art. 21 ust. 1 TFUE⁹⁾, odczytywane w świetle art. 7 i art. 21 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej¹⁰⁾, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniom państwa członkowskiego, które ze względu na to, iż prawo tego państwa członkowskiego nie dopuszcza małżeństw osób tej samej płci, nie zezwalają na uznanie małżeństwa legalnie zawartego przez dwóch mających tę samą płeć obywateli wspomnianego państwa członkowskiego w trakcie korzystania z przysługującej im swobody przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, w którym rozwinęli oni lub umocnili życie rodzinne, ani na transkrypcję w tym celu aktu małżeństwa do rejestru stanu cywilnego tego pierwszego państwa członkowskiego, w sytuacji gdy transkrypcja ta jest jedynym przewidzianym przez to państwo środkiem umożliwiającym takie uznanie.

Art. 20 TFUE ustanawia obywatelstwo Unii. Obywatelem Unii jest każda osoba mająca obywatelstwo państwa członkowskiego. Obywatele Unii korzystają z praw i podlegają obowiązkom przewidzianym w traktatach. Zgodnie z art. 21 ust. 1 TFUE każdy obywatel Unii ma prawo do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, z zastrzeżeniem ograniczeń i warunków ustanowionych w traktatach i środkach przyjętych w celu ich wykonania.

⁴⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 393, zwana dalej: Prawem o aktach stanu cywilnego.

⁵⁾ Por. przykładowo wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, dalej: NSA, z 17 marca 2023 r., sygn. akt II OSK 1461/20, czy uchylony w wyniku wznowienia postępowania wyrok NSA z 6 lipca 2022 r., sygn. akt II OSK 2376/19, (opubl. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; dalej: CBOSA).

⁶⁾ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. poz. 483, z późn. zm.), zwana dalej: Konstytucją RP.

⁷⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 236, zwanej dalej: Kodeksem rodzinnym i opiekuńczym.

⁸⁾ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE lub Trybunał) z 25 listopada 2025 r. w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, EU:C:2025:917.

⁹⁾ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana; Dz. Urz. UE 2016, C 202, poz. 1), zwany dalej: TFUE.

¹⁰⁾ Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana; Dz. Urz. UE 2016, C 202, poz. 2), zwana dalej: Kartą praw podstawowych.

Obywatel państwa członkowskiego UE, który jako obywatel Unii skorzystał ze swobody przemieszczania się i pobytu w państwie członkowskim UE innym niż państwo członkowskie pochodzenia, może powoływać się na związane z tym statusem prawa, w szczególności prawa przewidziane w art. 21 ust. 1 TFUE, w stosownym przypadku również wobec swego państwa członkowskiego pochodzenia. Jednym z praw, które art. 21 ust. 1 TFUE przyznaje obywatelom państw członkowskich UE, jest prawo do tego, by prowadzili swoje życie rodzinne zarówno w przyjmującym państwie członkowskim, jak i w państwie członkowskim, którego przynależność państwową posiadają, ciesząc się w nim obecnością u swego boku członków rodziny, w tym małżonka¹¹⁾. Trybunał w tym zakresie podkreślił:

Co się tyczy sytuacji dwóch obywateli Unii, którzy – tak jak w sprawie w postępowaniu głównym – prowadzą wspólne życie w przyjmującym państwie członkowskim i zawarli w nim małżeństwo zgodnie z prawem tego ostatniego państwa członkowskiego, skuteczność (effet utile) praw, które obywatele ci wywodzą z art. 21 ust. 1 TFUE, wymaga tym bardziej, by obywatele ci mogli mieć pewność, że będą mogli kontynuować w państwie członkowskim, z którego pochodzą, życie rodzinne, które rozwinęli lub umocnili w przyjmującym państwie członkowskim, w szczególności w wyniku zawarcia przez nich małżeństwa.¹²⁾

Prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, gwarantowane w art. 7 Karty praw podstawowych, w powiązaniu z zakazem wszelkiej dyskryminacji ze względu na orientację seksualną, o którym mowa w jej art. 21 ust. 1, obejmuje również relację, jaką utrzymuje para osób tej samej płci, tak samo jak relacja pary osób odmiennej płci znajdujących się w takiej samej sytuacji¹³⁾.

Trybunał doszedł do wniosku, że nie narusza tożsamości narodowej ani nie zagraża porządkowi publicznemu państwa członkowskiego pochodzenia w rozumieniu art. 4 ust. 2 TFUE obowiązek uznania małżeństwa obywateli Unii tej samej płci:

- 1) które zostało legalnie zawarte w przyjmującym państwie członkowskim,
- 2) którego zawarcie nastąpiło w ramach rozwinięcia lub umocnienia życia rodzinnego w trakcie korzystania z przysługującej obywatelom Unii swobody przemieszczania się i pobytu¹⁴⁾,
- 3) gdy celem tego uznania jest umożliwienie obywatelom Unii powrotu do państwa członkowskiego, którego są obywatelami, i kontynuowanie w nim życia rodzinnego

¹¹⁾ Wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 42-43 wraz ze wskazanym tam orzecnictwem.

¹²⁾ Wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 46.

¹³⁾ Wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 63-65, wraz ze wskazanym tam orzecnictwem, wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 12 grudnia 2023 r. w sprawie Przybyszewska i inni p. Polsce (skargi nr 11454/17 i inne), pkt 39.

¹⁴⁾ Wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 46, 52.

z jednoczesnym korzystaniem ze stanu małżeńskiego ustanowionego zgodnie z prawem w przyjmującym państwie członkowskim

– przy czym spoczywający na państwie członkowskim pochodzenia obowiązek uznania małżeństwa obywateli Unii tej samej płci w powyższych warunkach sprowadza się do obowiązku zagwarantowania uznania takich małżeństw, zawartych w przyjmującym państwie członkowskim i zgodnie z prawem tego państwa, do celów wykonywania praw, które obywatele ci wywodzą z prawa UE¹⁵⁾.

Wybór sposobu uznawania małżeństw zawartych przez obywateli Unii w warunkach wskazanych w wyroku TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki należy do zakresu uznania, jakim dysponują państwa członkowskie UE w ramach wykonywania ich kompetencji w dziedzinie norm dotyczących małżeństwa. Transkrypcja aktów małżeństwa do rejestru stanu cywilnego stanowi tylko jeden ze sposobów umożliwiających takie uznanie. Jest jednak konieczne, aby sposoby te nie czyniły niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania praw przyznanych w art. 21 TFUE¹⁶⁾.

Na skutek wyroku TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki zaczęła się kształtować linia orzecznicza sądów administracyjnych wskazująca, że transkrypcja jest jedynym środkiem pozwalającym w sposób pewny i skuteczny na uznanie małżeństwa zawartego w innym państwie członkowskim UE przez osoby tej samej płci, niepowodującym nadmiernych utrudnień i niedogodności przy wykonywaniu przez obywateli UE prawa wynikającego z art. 21 ust. 1 TFUE¹⁷⁾. W ten sposób w polskim porządku prawnym zaczęły pojawiać się transkrybowane, zagraniczne akty małżeństwa osób tej samej płci.

Równocześnie sądy administracyjne zastrzegają każdorazowo, że oddzielnym zagadnieniem, od przeniesienia do rejestru stanu cywilnego w drodze transkrypcji zagranicznego aktu małżeństwa, jest określenie skutków prawnych transkrypcji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Dotyczy to przede wszystkim określenia uprawnień takiego związku w porównaniu do uprawnień małżeństw zawartych zgodnie z polskim ustawodawstwem, w obszarze prawa publicznego i prywatnego (administracyjnego, podatkowego, cywilnego, rodzinnego, pracy i ubezpieczeń społecznych, ubezpieczenia zdrowotnego itd.)¹⁸⁾.

Oznacza to, że ocena skutków podatkowych transkrypcji zagranicznego aktu małżeństwa osób tej samej płci do polskiego rejestru stanu cywilnego – tj. zakres niezbędnej ochrony, która powinna być

¹⁵⁾ Wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 61 i 62 wraz ze wskazanym tam orzecnictwem.

¹⁶⁾ Wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 69.

¹⁷⁾ Por. wyroki NSA z: 24 czerwca 2026 r., sygn. akt II OSK 507/26, 7 maja 2026 r., sygn. akt II OSK 1075/23, 7 maja 2026 r., sygn. akt II OSK 2070/23, 20 marca 2026 r., sygn. akt II OSK 216/21 (opubl. CBOSA).

¹⁸⁾ Por. przykładowo: wyrok NSA z 20 marca 2026 r., sygn. akt II OSK 216/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 maja 2026 r., VII SA/Wa 2989/24 (opubl. CBOSA).

przyznana tym osobom w świetle wyroku TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki w ramach prawa podatkowego – musi być rozstrzygnięta na gruncie prawa podatkowego.

Minister Finansów i Gospodarki korzysta z uprawnienia do wydania interpretacji ogólnej w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zgodnie z art. 14a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji łącznego zaistnienia:

- 1) braku odrębnych, szczególnych ram prawnych, które zapewniałyby związkom jedнопłciowym odpowiedni poziom ochrony i prawnego uznania w Polsce,
- 2) obowiązku wykonania wyroku TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, zgodnie z zasadą lojalnej współpracy, wyrażoną w art. 4 ust. 3 TUE, a także
- 3) zmiany praktyki kierowników urzędów stanu cywilnego oraz sądów administracyjnych co do braku sprzeczności transkrypcji zagranicznych aktów małżeństwa osób tej samej płci, w granicach i w celu wskazanym w wyroku w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, z podstawowymi zasadami porządku publicznego w Polsce

– występuje ryzyko niejednolitej praktyki organów podatkowych w zakresie określania skutków na gruncie prawa podatkowego dokonania transkrypcji małżeństwa, które zostało zawarte w innym państwie członkowskim UE przez osoby tej samej płci.

Jednocześnie, w przedmiotowej sferze nie ukształtowała się dotychczas ani praktyka organów podatkowych¹⁹⁾, ani linia orzecznicza sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.

W rezultacie, dążąc do zapewnienia stosowania prawa podatkowego w sposób jednolity, zasadna jest interwencja Ministra Finansów i Gospodarki w formie interpretacji ogólnej w powyższej sprawie.

¹⁹⁾ Wydane dotychczas interpretacje indywidualne dotyczące małżeństw osób jednej płci, m.in.: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 lipca 2026 r., znak 0111-KDIB2-2.4015.94.2026.1.MM (opubl. Eureka: ID 701541), z 19 czerwca 2026 r., znak 0114-KDIP3-2.4011.440.2026.3.AC, (opubl. Eureka: ID 697000), z 31 sierpnia 2026 r., znak 0111-KDIB2-3.4015.220.2026.4.JKU, (opubl. Eureka: ID 707492) dotyczyły stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, w którym do transkrypcji nie doszło. Natomiast w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 sierpnia 2026 r., znak 0111-KDIB2-3.4014.286.2026.JKU, (opubl. Eureka ID 707469) zdarzenie przyszłe co prawda zakładało uzyskanie przez wnioskodawcę transkrypcji, jednak ze względu na brak obowiązku podatkowego rola transkrypcji nie była przedmiotem interpretacji.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

2.1 Instytucja małżeństwa w prawie podatkowym

Polski ustawodawca posługuje się pojęciami: „małżonek”, „współmałżonek”, „małżeństwo” lub „związek małżeński” w następujących ustawach podatkowych:

- 1) ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa,
- 2) ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁰⁾,
- 3) ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²¹⁾,
- 4) ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²²⁾,
- 5) ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn²³⁾,
- 6) ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁴⁾,
- 7) ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁵⁾,
- 8) ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym²⁶⁾,
- 9) ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej²⁷⁾.

Wskazane wyżej pojęcia są istotne również na potrzeby stosowania innych ustaw w obszarze stosowania prawa podatkowego. I tak, o ile ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁸⁾ bezpośrednio nie posługuje się tymi terminami, o tyle odwołuje się do osób zaliczonych do odpowiedniej grupy podatkowej zgodnie z przepisami o podatku od spadków i darowizn²⁹⁾, dla których status małżonka ma decydujące znaczenie. Ponadto, przepisy Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio na podstawie szeregu innych ustaw, niewymienionych powyżej. Wreszcie, na podstawie art. 2 § 2 Ordynacji podatkowej przepisy jej działu III mają zastosowanie również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Oznacza to, że wskazany tu katalog należy traktować jako katalog otwarty.

²⁰⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 592, z późn. zm., zwana dalej: ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych.

²¹⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 554, z późn. zm., zwana dalej: ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych.

²²⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 843, z późn. zm.

²³⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 478, z późn. zm., zwana dalej: ustawą o podatku od spadków i darowizn.

²⁴⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.

²⁵⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 412, z późn. zm.

²⁶⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 1344, zwana dalej: ustawą o podatku rolnym.

²⁷⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 1154, z późn. zm.

²⁸⁾ Dz. U. z 2026 r. poz. 191, zwana dalej: ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych.

²⁹⁾ Art. 9 pkt 5 oraz pkt 10 lit. b i c ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

System podatkowy wiąże status małżonka ze sferą:

- 1) uprawnień przysługujących małżonkom lub członkom ich rodzin (przykładowo w zakresie preferencyjnych zasad opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn lub preferencyjnego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, tzw. wspólne rozliczenie małżonków³⁰⁾),
- 2) określonych gwarancji procesowych i ułatwień w życiu codziennym (przykładowo w zakresie możliwości zapłaty podatku za podatnika lub prawa do odmowy zeznań w charakterze świadka³¹⁾),
- 3) ograniczeń prawa do stosowania preferencji (przykładowo w zakresie zwolnienia od podatku rolnego w odniesieniu do gruntów nabytych w drodze umowy sprzedaży, w przypadkach wskazanych w ustawie o podatku rolnym³²⁾),
- 4) zagwarantowania rzetelności postępowania podatkowego (przykładowo w zakresie wyłączenia pracownika organu od udziału w postępowaniu³³⁾),
- 5) obowiązków małżonków (przykładowo w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe lub istnienia powiązań pomiędzy podmiotami na potrzeby ustalenia obowiązków z zakresu cen transferowych³⁴⁾).

Jednocześnie, ustawy te nie zawierają definicji małżeństwa. W praktyce stosowania prawa podatkowego nie wytworzyła się dotychczas autonomiczna definicja małżeństwa dla celów podatkowych, w związku z czym znaczenia tego pojęcia należy przede wszystkim poszukiwać w przepisach regulujących dany zakres spraw, a więc w tym przypadku w prawie rodzinnym.

Kodeks rodzinny i opiekuńczy określa warunki zawarcia małżeństwa, wskazując w art. 1 § 1, że małżeństwo zostaje zawarte, gdy mężczyzna i kobieta jednocześnie obecni złożą przed kierownikiem urzędu stanu cywilnego oświadczenia, że wstępują ze sobą w związek małżeński. Jednocześnie art. 18 Konstytucji RP nie zakazuje wprost małżeństw osób tej samej płci, lecz wyraża jedynie od strony pozytywnej zasadę, że małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej.

Obok małżeństw zawartych zgodnie z przepisami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, w polskim społeczeństwie funkcjonują także małżeństwa zawarte zgodnie z prawem państw członkowskich UE.

³⁰⁾ Art. 4a, art. 15 w zw. z art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn, art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

³¹⁾ Art. 62b §1 pkt 1, art. 196 § 1 Ordynacji podatkowej.

³²⁾ Art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a oraz ust. 5 ustawy o podatku rolnym.

³³⁾ Art. 130-132 Ordynacji podatkowej.

³⁴⁾ Art. 29 Ordynacji podatkowej, art. 11a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 23m ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zastosowanie do tych małżeństw przepisów z zakresu prawa podatkowego dotyczących małżeństwa, zarówno po stronie praw, jak i obowiązków, jest uwarunkowane w pierwszej kolejności ich uznaniem.

2.2 Sposoby uznania małżeństwa zawartego w innym państwie członkowskim UE a klauzula porządku publicznego

Prawo właściwe w sprawach małżeńskich, zarówno co do możliwości zawarcia małżeństwa, jego formy, jak i stosunków majątkowych małżonków, określa rozdział 11 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe³⁵⁾. Jeżeli właściwym prawem jest prawo obce, powinno być ono stosowane w taki sam sposób jak w państwie obcym, tj. jakby zrobił to sąd obcy³⁶⁾. Granicę stosowania prawa obcego, jak również granicę uznania, stanowi natomiast tzw. klauzula porządku publicznego. Zgodnie z art. 7 Prawa prywatnego międzynarodowego prawa obcego nie stosuje się, jeżeli jego stosowanie miałyby skutki sprzeczne z podstawowymi zasadami porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej.

Sam fakt, iż prawo obce reguluje dane zagadnienie w sposób odmienny od polskich regulacji, nie uzasadnia jeszcze odwołania się do klauzuli. Stosowanie klauzuli porządku publicznego powinno być ograniczone do naruszeń podstawowych, niebudzących wątpliwości co do swego fundamentalnego znaczenia zasad krajowego porządku prawnego³⁷⁾.

Co do zasady, zgodnie z art. 1138 zd. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego³⁸⁾ zagraniczne dokumenty urzędowe, takie jak zagraniczne akty stanu cywilnego, mają moc dowodową na równi z polskimi dokumentami urzędowymi. Zgodnie z uchwałą składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 20 listopada 2012 r., sygn. akt III CZP 58/12³⁹⁾:

Znaczenie art. 1138 k.p.c. polega na tym, że przepis ten zrównuje zagraniczne dokumenty urzędowe z polskimi dokumentami urzędowymi w zakresie ich mocy dowodowej określonej w art. 244 § 1 k.p.c. Domniemania te mogą być obalone przez zaprzeczenie prawdziwości dokumentu lub udowodnienie, że oświadczenie organu zawarte w dokumencie urzędowym, wystawionym przez ten organ, jest niezgodne z prawdą (art. 252 k.p.c.). Znaczenie art. 1138 k.p.c. polega także na tym, że jest on jedynym przepisem rangi ustawowej, który wyraża generalną zasadę, że zagraniczne dokumenty urzędowe mają moc dowodową na równi z polskimi dokumentami urzędowymi.

³⁵⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 503, z późn. zm., zwana dalej: Prawem prywatnym międzynarodowym.

³⁶⁾ Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 28 kwietnia 2020 r., sygn. akt I AGa 24/20, OSASz 2020, nr 2, poz. 123-165, postanowienie Sądu Najwyższego z 5 października 2012 r., IV CSK 68/12.

³⁷⁾ Por. postanowienie Sądu Najwyższego z 9 grudnia 2010 r., IV CSK 224/10, OSNC 2011, nr 9, poz. 101.

³⁸⁾ Dz. U. z 2026 r. 468, 473, 830, 1003, 1046, zwana dalej: Kodeksem postępowania cywilnego.

³⁹⁾ OSNC 2013 Nr 5 poz. 55.

Oznacza to, że zagraniczne dokumenty urzędowe – tak jak polskie dokumenty urzędowe – korzystają z domniemania autentyczności i zgodności z prawdą. Zgodnie z art. 3 Prawa o aktach stanu cywilnego, akty stanu cywilnego stanowią wyłączny dowód zdarzeń w nich stwierdzonych; ich niezgodność z prawdą może być udowodniona jedynie w postępowaniu sądowym.

Zagraniczne dokumenty urzędowe, w tym zagraniczne akty stanu cywilnego, korzystają z domniemania autentyczności i zgodności z prawdą również na potrzeby stosowania prawa podatkowego, na podstawie art. 194 Ordynacji podatkowej, mimo że zasada wyrażona w art. 1138 zd. 1 Kodeksu postępowania cywilnego nie została wprost powtórzona w Ordynacji podatkowej.

Zrównanie mocy dowodowej zagranicznych i krajowych akt stanu cywilnego stanowi niewątpliwe ułatwienie dowodowe tam, gdzie dopuszczalność uznania z punktu widzenia polskiego systemu prawnego nie budzi wątpliwości.

Dodatkowo, art. 104 ust. 1 Prawa o aktach stanu cywilnego przewiduje możliwość trwałego uznania, bez konieczności każdorazowego dowodzenia tej okoliczności, poprzez przeniesienie zagranicznego dokumentu stanu cywilnego do rejestru stanu cywilnego w drodze transkrypcji. Zagraniczny akt stanu cywilnego, z chwilą wpisania go do polskich ksiąg stanu cywilnego, staje się odtąd polskim aktem stanu cywilnego, oderwanym od aktu, na którym został oparty, podlega więc tym samym przepisom jak akty stanu cywilnego sporządzone w Polsce⁴⁰⁾.

Sama transkrypcja jest, w myśl art. 105 ust. 1 Prawa o aktach stanu cywilnego, czynnością materialno-techniczną. Jednakże kierownik urzędu stanu cywilnego odmawia dokonania transkrypcji, zgodnie z art. 107 pkt 3 Prawa o aktach stanu cywilnego, między innymi wtedy gdy transkrypcja (a w zasadzie jej skutki) byłaby sprzeczna z podstawowymi zasadami porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Na tym etapie dochodzi więc do badania klauzuli porządku publicznego z punktu widzenia funkcjonowania zagranicznego aktu stanu cywilnego w polskim obrocie prawnym.

Po wyroku TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, sądy administracyjne, opierając się zarówno na zasadach konstytucyjnych⁴¹⁾, jak i unijnych⁴²⁾, dokonały wykładni polskiej klauzuli porządku publicznego w ten sposób, że uznanie małżeństwa osób tej samej płci, legalnie zawartego w państwie członkowskim UE, i przeniesienie zagranicznego aktu małżeństwa do polskiego rejestru stanu cywilnego w drodze transkrypcji w trakcie korzystania przez te osoby z prawa przewidzianego

⁴⁰⁾ Por.: uchwała Sądu Najwyższego z 20 listopada 2012 r., sygn. akt III CZP 58/12, OSNC 2013, Nr 5, poz. 55; uchwała Sądu Najwyższego z 5 listopada 1980 r., III CZP 56/80, OSNCP 1981, Nr 5, poz. 72.

⁴¹⁾ W tym wynikających z art. 30, art. 32 i art. 47 Konstytucji RP.

⁴²⁾ Art. 21 ust. 1 TFUE, art. 7 i art. 21 i ust. 1 Karty praw podstawowych, art. 8 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. poz. 284, z późn. zm.).

w art. 21 ust. 1 TFUE nie stoi w sprzeczności z art. 18 Konstytucji RP i art. 1 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego⁴³⁾.

W konsekwencji należy uznać, że wpisanie do polskiego rejestru stanu cywilnego zagranicznego aktu małżeństwa osób tej samej płci, zawartego w innym państwie członkowskim UE, potwierdza, że małżeństwo osób tej samej płci zostało zawarte legalnie w tym państwie. Oznacza także, że nie wystąpiły przesłanki zastosowania klauzuli porządku publicznego, wyrażonej w art. 7 Prawa prywatnego międzynarodowego, które sprzeciwiałyby się jego uznaniu (tj. traktowaniu tych osób na gruncie polskiego prawa jak małżonków).

Transkrypcja dokonana przez powołany do tego organ administracji publicznej, którego działania podlegają kontroli sądowej, pozwala na jednolite wdrożenie tych rozstrzygnięć na gruncie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz podatników, przy jednoczesnym przyjęciu założenia, że dostęp podatników do transkrypcji nie jest nadmiernie utrudniony.

2.3 Zakres stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących małżeństwa i małżonków do podatników posługujących się transkrybowanym aktem małżeństwa zawartego w innym państwie członkowskim UE przez osoby tej samej płci

Określenie, w jakim stopniu osoby pozostające w sformalizowanych (zgodnie z prawem innego państwa członkowskiego UE) związkach jedнопłciowych mogą korzystać z poszczególnych rozwiązań z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego czy podatkowego w Polsce, tj. zróżnicowanie instytucji małżeństwa lub odpowiednie uregulowanie związków partnerskich, jest rolą ustawodawcy. Dotyczy to w szczególności niezharmonizowanego prawa podatkowego, w ramach którego Polska realizuje swoją politykę podatkową, społeczną i rodzinną.

Jednakże, polski porządek prawny przewiduje jeden model małżeństwa i jednocześnie nie ustanawia szczególnych ram prawnych dla funkcjonowania związków partnerskich, które mogłyby posłużyć do zapewnienia małżeństwom osób tej samej płci zawartym w innym państwie członkowskim UE wymaganego prawem UE minimalnego poziomu ochrony i uznania. W związku z tym, zagwarantowanie takiej ochrony na gruncie prawa podatkowego – w przypadku dokonania wpisu do rejestru stanu cywilnego poprzez transkrypcję aktu małżeństwa osób tej samej płci zawartego w innym państwie członkowskim UE – nastąpi poprzez dokonanie następującej interpretacji przepisów prawa podatkowego:

Wpisanie do polskiego rejestru stanu cywilnego zagranicznego aktu małżeństwa osób tej samej płci, zawartego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim UE, stanowi podstawę uznania, że osoby te powinny być traktowane na gruncie prawa

⁴³⁾ Por. wyrok NSA z 24 czerwca 2026 r., sygn. akt II OSK 507/26.

podatkowego tak jak osoby pozostające w związku małżeńskim w rozumieniu art. 1 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, nawet jeżeli związku tego nie można – przez wzgląd na różnice modelu małżeństwa pomiędzy państwami członkowskimi – nazwać „małżeństwem” w świetle przepisów tego Kodeksu.

Jednocześnie wskazać należy, że w braku regulacji szczególnej w sposób wyraźny określającej możliwość różnicowania, w określonych obszarach prawa podatkowego, małżeństw w rozumieniu przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego oraz opisanych wyżej małżeństw osób tej samej płci, za niedopuszczalne uznano wprowadzenie takiego zróżnicowania w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego. Stąd też przyjęte zostało, że zapewnienie minimalnego poziomu ochrony prawnej tym małżeństwom osób tej samej płci, powinno dotyczyć ogółu spraw, które wiążą się ze statusem osób pozostających w związku małżeńskim. W ten sposób ograniczone zostaną lub całkowicie wykluczone sytuacje, w których osoby tej samej płci posługujące się transkrybowanym aktem małżeństwa zawartego w państwie członkowskim UE mogłyby zostać potraktowane przez organy podatkowe jak osoby stanu wolnego, w przypadku gdy jednocześnie osoby posługujące się transkrybowanym aktem małżeństwa zawartego przez osoby odmiennej płci w państwie członkowskim UE nie napotykają takich trudności.

Skutki transkrypcji w prawie podatkowym należy podzielić na trzy integralnie ze sobą powiązane obszary:

a) kwestie proceduralne

Minimalny poziom ochrony prawnej wynikający z transkrypcji w pierwszej kolejności rozciąga się na sferę gwarancji procesowych i ułatwień w życiu codziennym, przewidzianych w Ordynacji podatkowej⁴⁴⁾. Brak możliwości legitymowania się w państwie członkowskim pochodzenia statusem osób pozostających w związku małżeńskim względem organów podatkowych w toku podejmowanych przez te organy czynności procesowych lub przy załatwianiu przez podatników zwykłych, bieżących spraw podatkowych, może stanowić przeszkodę w wykonywaniu ustanowionego w art. 21 ust. 1 TFUE prawa do swobodnego przemieszczania się i pobytu w państwie pochodzenia w celu kontynuowania po powrocie życia rodzinnego w takim samym stanie cywilnym⁴⁵⁾.

Konsekwentnie, transkrybowany akt małżeństwa osób tej samej płci, zawartego w innym państwie członkowskim UE, stanowi dla organu podatkowego urzędowe potwierdzenie zawarcia związku, który wywołuje skutki takie jak małżeństwo osób odmiennej płci. W świetle art. 3 Prawa o aktach stanu

⁴⁴⁾ Przykładowo: prawo małżonka strony do odmowy zeznań w charakterze świadka w postępowaniu podatkowym (art. 196 § 1 Ordynacji podatkowej), reprezentowanie strony w kwestiach mniejszej wagi w toku postępowania jako pełnomocnik przez małżonka strony, gdzie organ może nie żądać pełnomocnictwa (art. 138b § 3 Ordynacji podatkowej) czy możliwość zapłaty podatku przez małżonka (art. 62b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

⁴⁵⁾ Por.: wyrok NSA z 24 czerwca 2026 r., sygn. akt II OSK 507/26, za wyrokiem NSA z 20 marca 2026 r., sygn. akt II OSK 216/21; wyrok TSUE w sprawie C-713/23 Wojewoda Mazowiecki, pkt 54.

cywilnego, w związku z niezastosowaniem w tej procedurze art. 107 pkt 3 tej ustawy, organ podatkowy przyjmuje stan cywilny osób posługujących się takim dokumentem zgodnie z jego treścią na potrzeby stosowania przepisów prawa podatkowego.

b) ograniczenia i obowiązki

W drugiej kolejności transkrybowany zagraniczny akt małżeństwa powinien zapewniać stosowanie rozwiązań, które z punktu widzenia posługujących się nim osób nie mają charakteru uprawnienia czy preferencji, ale które stanowią nierozzerwalny element gwarancji rzetelnego postępowania, zapewniając bezstronność organu podatkowego przy załatwianiu spraw innych podatników⁴⁶⁾. Skutki transkrypcji rozciągać należy również na sferę obowiązków, jakie prawo podatkowe nakłada na małżonków⁴⁷⁾.

Uznanie małżeństwa osób tej samej płci, zawartego w innym państwie członkowskim UE, w drodze transkrypcji zagranicznego aktu małżeństwa, ma na celu umożliwienie kontynuowania po powrocie do kraju pochodzenia życia rodzinnego w takim samym stanie cywilnym, jaki tacy obywatele Unii ustanowili w przyjmującym państwie członkowskim w ramach korzystania ze swobody przemieszczania się i pobytu. Realizacja tego celu następuje poprzez umożliwienie tym osobom posługiwania się w Polsce statusem małżonków przed organami władzy publicznej w pełnym zakresie w obszarze prawa podatkowego, tj. przypisania im tożsamyh praw i obowiązków, jak w przypadku małżonków różnej płci.

System prawa podatkowego tworzy spójną całość skorelowanych ze sobą praw i obowiązków. Jest to system zapewniający prawidłową realizację obowiązków podatkowych przy jednoczesnym poszanowaniu praw i gwarancji procesowych. Powołanie się przez podatnika na prawo UE w celu uznania w Polsce małżeństwa osób tej samej płci zawartego w innym państwie członkowskim – poprzez dokonanie transkrypcji – wymaga konsekwentnego zrekonstruowania i stosowania w odniesieniu do tego podatnika norm prawnych umiejscawiających małżeństwo w systemie prawa podatkowego. Kształt tych norm prawnych wynika z kompletnego zbioru przepisów, które wiążą skutek podatkowy ze statusem małżonka. Dotyczy to zarówno tych przepisów, które odnoszą się do uprawnień, jak i tych, które odnoszą się do skorelowanych z nimi obowiązków i ograniczeń.

Nie ma przy tym znaczenia, czy do zastosowania przepisów prawa podatkowego w związku ze statusem małżonka dochodzi w tej samej sprawie, czy w różnych procedurach i postępowaniach.

⁴⁶⁾ Przykładowo: wyłączenie pracownika organu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych, w których stroną jest jego małżonek (art. 130 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej).

⁴⁷⁾ Przykładowo: odpowiedzialność solidarna rozwiedzionego małżonka z podatnikiem za zaległości podatkowe powstałe w czasie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej (art. 110 § 1 Ordynacji podatkowej).

Ograniczenie skutków dokonanej transkrypcji wyłącznie do uprawnień stanowiłoby zaprzeczenie stosowania przepisów prawa podatkowego wiążących określone skutki ze statusem małżonka w ich kompletnej formie. Jako takie należałoby je postrzegać w kategorii nadużycia ochrony wynikającej z prawa Unii. Stanowiłoby ono próbę jednoczesnego i fragmentarycznego stosowania dwóch reżimów prawnych w celu wytworzenia nowego (trzeciego), który nie został przewidziany ani przez prawodawcę krajowego, ani unijnego. Na skutek takiego działania powstałyby normy wewnętrznie sprzeczne, których nie da się pogodzić z obowiązującym w Polsce porządkiem prawnym, np. powstanie uprawnienia do wspólnego rozliczenia małżonków bez skorelowanej z tym uprawnieniem odpowiedzialności za wspólny dług.

Nie mogłoby być zatem poczytywane za realizację swobody przemieszczania się i pobytu umożliwienie podatnikowi skorzystania z uprawnień wynikających ze statusu małżonka w prawie podatkowym przy jednoczesnej odmowie stosowania rozwiązań z tym statusem bezpośrednio związanych w sferze ograniczeń lub obowiązków.

c) preferencje podatkowe

Trzecią sferą, która wymaga rozstrzygnięcia z zakresu stosowania prawa podatkowego, są ulgi i preferencje podatkowe.

Ulgi, preferencje i zwolnienia podatkowe stanowią odstępstwo od regularnych zasad opodatkowania, stanowiąc instrument polityki gospodarczej i społecznej państwa, co – przez pryzmat konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania – ogranicza możliwość ich rozszerzającej wykładni.

Jednocześnie jednak, podstawowym celem uznania, w drodze transkrypcji, zagranicznych małżeństw osób tej samej płci zawartych w innym państwie członkowskim UE, nie jest rozszerzenie zakresu pojęciowego „małżeństwa” w rozumieniu polskiego prawa rodzinnego, lecz zapewnienie skutecznej ochrony przed dyskryminacją tych osób względem znajdujących się w porównywalnej sytuacji zagranicznych małżeństw osób odmiennej płci.

Zakaz dyskryminacji stanowi nie tylko podstawową, bezwzględnie wiążącą zasadę systemu prawa UE, ale również znajduje swoje odzwierciedlenie wśród ogólnych zasad dotyczących wolności, praw i obowiązków człowieka i obywatela, wyrażonych w Konstytucji RP.

Z tego względu ograniczenie możliwości rozszerzającej wykładni ulg i preferencji podatkowych nie stanowi wystarczającej podstawy do odmiennego traktowania osób, które posługują się transkrybowanym aktem małżeństwa w zależności od tego, czy ów transkrybowany akt dokumentuje zawarte w innym państwie członkowskim UE małżeństwo osób tej samej, czy różnej płci. W obu tych przypadkach transkrybowany akt małżeństwa stanowi dokument urzędowy w rozumieniu art. 194

Ordynacji podatkowej, który stanowi wyłączny dowód zdarzeń w nim stwierdzonych, na podstawie art. 3 Prawa o aktach stanu cywilnego.

W konsekwencji, podatnicy posługujący się transkrybowanym aktem małżeństwa zawartego w innym państwie członkowskim UE przez osoby tej samej płci mają – zgodnie z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa – prawo do korzystania z ulg i preferencji podatkowych na takich samych warunkach, jakie muszą spełnić osoby pozostające w związku małżeńskim w rozumieniu prawa rodzinnego. Dotyczy to zarówno prawa do korzystania z ulgi, jak i ograniczeń w korzystaniu z niej⁴⁸⁾.

2.4 Stosowanie do małżeństw osób tej samej płci dysponujących transkrybowanym aktem małżeństwa zawartego w innym państwie członkowskim UE przepisów prawa podatkowego związanych z istnieniem wspólności majątkowej małżeńskiej

Z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego istotne jest nie tylko posiadanie statusu małżonków, który potwierdza transkrybowany akt małżeństwa, ale również stosunki majątkowe obowiązujące pomiędzy małżonkami. Mają one znaczenie zarówno w sferze uprawnień, takich jak możliwość skorzystania ze wspólnego opodatkowania podatkiem dochodowym⁴⁹⁾, jak również w sferze obowiązków. Przykładowo w trakcie trwania małżeństwa odpowiedzialność podatnika za zobowiązania podatkowe obejmuje nie tylko jego majątek osobisty, ale także majątek wspólny podatnika i jego małżonka⁵⁰⁾.

Istnienie wspólności majątkowej małżeńskiej, podobnie jak np. zakres indywidualnego prawa do dziedziczenia, ma charakter obiektywny i stanowi element stanu faktycznego sprawy. Prawo podatkowe pozostaje w tym zakresie wtórne względem rozwiązań z zakresu prawa cywilnego i rodzinnego. Ewentualne wątpliwości co do możliwości powstania wspólności majątkowej małżeńskiej na gruncie właściwego prawa rodzinnego muszą być więc rozstrzygane na gruncie tej gałęzi prawa, z uwzględnieniem postanowień prawa prywatnego międzynarodowego.

Należy jednak zwrócić uwagę, że ciężar udowodnienia, że podatnik spełnia przesłanki skorzystania z takiej ulgi, jak wspólne rozliczenie małżonków, spoczywa na tym podatniku. Uzależnienie stosowania ulgi od spełnienia wszystkich jej przesłanek dotyczy w równym stopniu małżeństw zawartych zgodnie z prawem polskim, jak i zgodnie z prawem obcym. Małżonkowie tej samej płci, którzy zawarli małżeństwo zgodnie z prawem w innym państwie członkowskim UE i uzyskali transkrypcję aktu małżeństwa, muszą więc wykazać, że istnieje pomiędzy nimi wspólność majątkowa małżeńska.

⁴⁸⁾ Przykładowo: ograniczenie w zakresie zwolnienia od podatku rolnego gruntów nabytych na podstawie umowy sprzedaży, w przypadkach wskazanych w ustawie o podatku rolnym.

⁴⁹⁾ Art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁵⁰⁾ Art. 29 § 1 Ordynacji podatkowej.

W razie wątpliwości może być konieczne potwierdzenie istnienia wspólności majątkowej małżeńskiej za pomocą dodatkowych dokumentów, wydanych przez właściwe organy państw obcych lub za pomocą rozstrzygnięcia właściwego sądu powszechnego.

2.5 Stosowanie przepisów prawa podatkowego związanych z istnieniem więzów pokrewieństwa i powinowactwa do małżeństw osób tej samej płci dysponujących transkrybowanym aktem małżeństwa zawartego w innym państwie członkowskim UE

Konsekwencją uznania, że poprzez transkrypcję małżeństwo osób tej samej płci zawarte w innym państwie członkowskim UE, wywołuje w prawie podatkowym skutki, jakie prawo to wiąże z istnieniem małżeństwa, jest uznanie istnienia wynikającego z małżeństwa powinowactwa między małżonkiem a krewnymi drugiego małżonka. Dla celów stosowania przepisów o podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych uznaje się, że skutki te rozciągają się na nabywców rzeczy lub praw majątkowych albo strony czynności cywilnoprawnych, którzy są krewnymi zbywcy albo krewnymi drugiego małżonka (powinowatymi).

W konsekwencji, jeżeli w świetle właściwych przepisów prawa danego państwa członkowskiego UE dana osoba posiada status małżonka i dokonała transkrypcji aktu małżeństwa do polskich akt stanu cywilnego, to przy ocenie skutków tego statusu na gruncie art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn, należy uwzględnić również wynikające z tego małżeństwa relacje z krewnymi drugiego małżonka. Jeżeli zatem na podstawie art. 14 ust. 2 i 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn dana relacja między nabywcą a osobą, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe, w przypadku małżeństwa zawartego zgodnie z prawem polskim, skutkowałaby kwalifikacją do I grupy podatkowej jako relacja pomiędzy teściem lub teściową i zięciem albo synową, to relacja powstała w przypadku małżeństwa osób tej samej płci, zawartego w innym państwie członkowskim UE i transkrybowanego do polskich akt stanu cywilnego, powinna również skutkować kwalifikacją do I grupy podatkowej. W ten sam sposób powinna być dokonana kwalifikacja w przypadku pozostałych powinowatych.

Ciężar udowodnienia, że podatnik jest osobą zaliczoną do odpowiedniej grupy podatkowej w podatku od spadków i darowizn, spoczywa na tym podatniku. W razie wątpliwości organu podatkowego może być konieczne potwierdzenie istnienia osobistego stosunku podatnika do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe, za pomocą dokumentów wydanych przez właściwe organy państw członkowskich UE lub za pomocą orzeczeń właściwego sądu.

2.5 Określenie momentu, od którego transkrybowany akt małżeństwa osób tej samej płci, zawartego w innym państwie członkowskim UE, wywołuje skutki na gruncie prawa podatkowego

Transkrypcja stanowi czynność materialno-techniczną, polegającą na wiernym i literalnym przeniesieniu treści zagranicznego aktu małżeństwa do polskich akt stanu cywilnego. Stanowi ona urzędowe potwierdzenie zawarcia małżeństwa, do którego doszło wcześniej na terytorium innego państwa członkowskiego UE. Data zawarcia małżeństwa i data transkrypcji mogą więc występować w różnym czasie – w różnych okresach rozliczeniowych, w tym w różnych latach podatkowych.

Materialno-techniczny charakter transkrypcji oznacza, że wyłącznie potwierdza ona istnienie małżeństwa osób tej samej płci, którego skutki należy określać co do zasady od daty jego zawarcia. W wyroku z 20 marca 2026 r., sygn. akt II OSK 216/21, NSA wskazał, że transkrypcja ma charakter wyłącznie deklaratoryjny, nie pociąga za sobą skutków materialnoprawnych (nie tworzy nowej sytuacji prawnej), lecz potwierdza jej wcześniejsze powstanie.

W momencie dokonania transkrypcji dochodzi zatem do uznania statusu tego związku jak małżeństwa w Rzeczypospolitej Polskiej na potrzeby stosowania przepisów prawa podatkowego. Ponadto nie ulega już wątpliwości, że klauzula porządku publicznego nie sprzeciwia się uznaniu istnienia tego małżeństwa. W konsekwencji, przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego jako całości, tzn. w sposób konsekwentny na gruncie procedur, ograniczeń i obowiązków, jak i ulg i preferencji podatkowych, co do zasady, należy uwzględnić istnienie małżeństwa od momentu jego zawarcia.

Niemniej jednak, przesądzenie skutków jakie transkrypcja wywoła na gruncie konkretnych przepisów prawa podatkowego, zależy od indywidualnych okoliczności danej sprawy. Konieczne jest bowiem wzięcie pod uwagę każdorazowo zarówno przesłanek zastosowania przepisów prawa podatkowego zawartych w materialnym prawie podatkowym, jak również zasad ogólnych prawa podatkowego, z uwzględnieniem wszystkich istotnych okoliczności faktycznych danej sprawy.

2.7 Podsumowanie

Podsumowując, ilekroć w wymienionych na wstępie ustawach podatkowych mowa o „małżonku”, „współmałżonku”, „małżeństwie” lub „związku małżeńskim”, należy przez nie rozumieć nie tylko małżeństwo w ujęciu Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, ale również małżeństwo zawarte legalnie przez osoby tej samej płci w innym niż Polska państwie członkowskim UE, z zastrzeżeniem klauzuli porządku publicznego.

W związku z brakiem regulacji szczególnych, które odnosiłyby się do statusu prawnego sformalizowanych związków osób tej samej płci, konieczne jest zagwarantowanie małżeństwu obywateli Unii tej samej płci minimalnego poziomu ochrony. Uznanie zagranicznego aktu małżeństwa

w wyniku transkrypcji do polskich akt stanu cywilnego należy traktować jako konieczne potwierdzenie, że klauzula porządku publicznego nie sprzeciwia się zastosowaniu do takiego związku przepisów prawa podatkowego dotyczących małżeństwa.

Przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego należy uwzględnić fakt istnienia małżeństwa, na podstawie transkrybowanego aktu małżeństwa osób tej samej płci, zawartego zgodnie z prawem w innym państwie członkowskim UE, od momentu zawarcia tego małżeństwa, z zastrzeżeniem indywidualnych okoliczności danej sprawy, jak również właściwych przepisów materialnego prawa podatkowego i zasad ogólnych prawa podatkowego.

Powyższe pojęcia należy interpretować w sposób jednolity zarówno w sferze procedury, ograniczeń i obowiązków, jak i ulg i preferencji podatkowych.

3. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej

Zgodnie z art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Szczegółowy zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej regulują przepisy art. 14k-14na Ordynacji podatkowej.

Na podstawie art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej, ochrona ta nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do interpretacji ogólnej uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Minister Finansów i Gospodarki: *A. Domański*